

Continuïteit

Datum 6 juni 2023

Inhoud

1	Achtergrond en inleiding.....	3
2	Financiële positie en de gemeenteraad.....	5
3	Verantwoordelijkheid College.....	6
4	Financieel toezicht op gemeenten.....	7
5	Verantwoordelijkheid accountant	8
6	Vereisten controleverklaring	10

1 Achtergrond en inleiding

Inleiding

Gebruikers van jaarrekeningen vragen zich al langere tijd af welke werkzaamheden accountants uitvoeren op het gebied van fraude en continuïteit bij de controle van jaarrekeningen. Dit heeft ertoe geleid dat de controlestandaarden op deze gebieden zijn uitgebreid en in de controleverklaringen bij wettelijke controles twee nieuwe secties zijn opgenomen.

Een belangrijk aspect van decentrale overheden is, dat deze niet snel failliet zullen gaan. Zo kunnen overheden bijvoorbeeld extra belastingen heffingen. Bij gemeenten komt daar artikel 12 van de financiële verhoudingswet bij. Hier is geregeld dat gemeenten onder stringente condities een extra bijdrage kunnen krijgen uit het Gemeentefonds. Als deze status na een strenge toetsing wordt toegekend, komen de tekorten voor rekening van alle gemeenten in Nederland.

Dat laat onverlet dat de financiële positie vanuit het perspectief van volksvertegenwoordigers van belang is. Gedeputeerde Staten en het College van burgemeester en wethouders (voortaan 'het College') dienen inzicht te geven in hoeverre de provincie of gemeente in staat is, om de financiële risico's vanuit de reguliere exploitatie en onverwachte tegenvallers op te vangen. De accountant heeft hierbij een signalerende rol als het gaat om tekorten en een verminderde financiële positie.

Met de invoering van de aangepaste Nederlandse Standaard 700 dienen accountants vanaf dit jaar voor provincies, gemeenten en waterschappen in hun controleverklaringen bij jaarrekeningen, naast fraude, te rapporteren over de veronderstellingen over de financiële risico's in relatie tot de financiële positie. Bij andere controles, bijvoorbeeld bij een gemeenschappelijke regeling, kan dit vrijwillig plaatsvinden. De werkgroep continuïteit van de NBA heeft een Whitepaper over continuïteit, een Continuïteitsgids en Handreiking 1151 Rapporteren over continuïteit uitgebracht, om accountants te ondersteunen bij het uitvoeren van werkzaamheden op het gebied van continuïteit.

Deze BADO-notitie is mede bedoeld ter ondersteuning van accountants die een opdracht uitvoeren bij decentrale overheden, die moeten rapporteren in de controleverklaring over het inzicht dat de jaarrekening geeft in de relatie tussen financiële risico's en financiële positie. Voorts is deze notitie ook van belang voor decentrale overheden. Wij adviseren deze BADO-notitie vooral in samenhang met de NBA-publicaties over continuïteit te lezen.

Deze BADO-notitie bevat ten opzichte van de controlestandaarden geen nieuwe voorschriften of dwingende bepalingen maar geeft een nadere invulling van Standaard 700 en Standaard 570 in de context van de controle van de jaarrekening van decentrale overheden. Deze notitie is geschreven vanuit de situatie bij een gemeente. Inhoudelijk zijn er echter veel raakvlakken met provincies en gemeenschappelijke regelingen.

Doelstelling van deze notitie

Dit is een notitie van de commissie Bedrijfsvoering en Audits Decentrale Overheden (BADO), die bestaat uit deskundigen die werkzaam zijn bij gemeenten, provincies, de VNG, IPO, de beroepsorganisatie van

accountants (NBA), accountantskantoren en het Rijk. Deze notitie is een handreiking. Er worden in deze notitie nadrukkelijk geen voorschriften gegeven, waaraan decentrale overheden en accountants zich moeten houden. Het betreft hier geen regelgeving, maar voorlichting.

2 Financiële positie en de gemeenteraad

De gemeenteraad zal ten minste twee keer per jaar, bij de begrotingsbehandeling en bij de vaststelling van de jaarrekening, aandacht schenken aan de (ontwikkeling) van de financiële positie van de gemeente. De verslaggevingsregels voor de financiële positie maken onderdeel uit van het Besluit Begroten en Verantwoorden (BBV). Het BBV geldt vanaf 2004 en is in 2016 vernieuwd om de kaderstellende en controlerende rol van de raad te versterken. De vernieuwingen kwamen voort uit de wens om een betere financiële vergelijkbaarheid tussen gemeenten mogelijk te maken en om meer inzicht te hebben in elkaars financiële positie. Dit laatste gegeven de noodzaak om tijdig bij te kunnen sturen in economisch slechte tijden.

De financiële positie is te vinden in een aantal overzichten waarvan de balans (bij de jaarrekening) en "de uiteenzetting van de financiële positie (met de geprognosticeerde balans)" bij de begroting de belangrijkste zijn. De verplichte financiële kengetallen die zijn opgenomen in de paragraaf weerstandsvermogen en risicobeheersing, helpen raadsleden om dat inzicht verder te vergroten, maar ook andere paragrafen bevatten relevante informatie. De financiële positie is altijd een momentopname waardoor een getal alleen niet zoveel zegt. Het gaat om de onderlinge relaties tussen de getallen en de ontwikkeling van getallen over een aantal jaren. Daarom is het belangrijk dat naast een jaarbegroting, waarin de cijfers voor het komend jaar worden weergegeven, ook een meerjarenraming aanwezig is waarin ingegaan wordt op de cijfers voor de jaren erna. De meerjarige reeks van de financiële kengetallen in de paragraaf weerstandsvermogen en risicobeheersing in de begroting zijn gebaseerd op de cijfers uit de geprognosticeerde balans in de begroting en de meerjarenraming. Voor een goed inzicht in de ontwikkeling van de financiële positie is het van belang dat de meerjarenraming en de geprognosticeerde balans aansluiten op de jaarbegroting, waarbij adequaat onderbouwde verwachtingen en ontwikkelingen vertaald worden in cijfers.

Het BBV schrijft in artikel 11, lid 2 vijf specifieke kengetallen voor. Deze moeten vervolgens worden opgenomen in de paragraaf weerstandsvermogen en risicobeheersing volgens artikel 11 lid 2:

- Netto schuldquote en de netto schuldquote, gecorrigeerd voor alle verstrekte leningen
- Solvabiliteitsratio
- Grondexploitatie
- Structurele exploitatieruimte
- Belastingcapaciteit

De jaarrekening bevat naast de bovengenoemde financiële kengetallen ook nog een aantal andere ratio's. Dit zijn:

- Weerstandsratio
- Renterisiconorm
- Kasgeldlimiet
- EMU-saldo

3 Verantwoordelijkheid College

Bij het opstellen en presenteren van de financiële overzichten moet het college inzicht geven in gebeurtenissen of omstandigheden die gereede twijfel kunnen doen ontstaan over de financiële positie, dat wil zeggen het vermogen van de gemeente in relatie tot de exploitatie met inachtneming van de mogelijkheden om de financiële risico's vanuit de reguliere exploitatie en onverwachte tegenvallers financieel op te vangen.

In het BBV, hoofdstuk 4 is de term financiële positie verder uitgewerkt. De financiële positie is het vermogen van gemeenten in relatie tot de exploitatie en met inachtneming van de risico's. De financiële positie is een breder begrip dan het vermogen, dat kan worden afgeleid van de balans, maar is ook een breder begrip dan het weerstandsvermogen. Het weerstandsvermogen richt zich op de mogelijkheden tot het opvangen van onverwachte tegenvallers, terwijl de financiële positie ook betrekking heeft op de reguliere exploitatie.

In de praktijk zal het gevraagde inzicht in de financiële positie vooral tot uitdrukking komen in de paragraaf weerstandsvermogen in het jaarverslag. Tegelijkertijd is uit het BBV op te maken dat elementen van de financiële positie in verschillende onderdelen van de jaarrekening terugkomen. De status van de financiële positie kan zich bewegen op een continuüm van "op orde" via "gereede twijfel" of de financiële positie toereikend is om de risico's op te vangen tot "ernstige onzekerheid" of de gemeente de reguliere activiteiten kan voortzetten, zonder aanspraak te maken op een 'vangnet'. De accountant zal dit oordeel ook tot uitdrukking brengen in de controleverklaring.

4 Financieel toezicht op gemeenten

De provincie is financieel toezichthouder op gemeenten. Het betreft de uitvoering van de wettelijk opgedragen taak, zoals omschreven in artikelen 186 t/m 215 Gemeentewet en artikel 12 Financiële-verhoudingswet.

Repressief toezicht is de standaard en de normale situatie. Deze vorm van toezicht houdt in dat de begroting en begrotingswijzigingen direct uitgevoerd kunnen worden (rechtskracht krijgen), zonder afhankelijk te zijn van een voorafgaande goedkeuring van Gedeputeerde Staten. Er is altijd sprake van repressief toezicht als aan de volgende voorwaarden is voldaan:

- De begroting is structureel en reëel in evenwicht. De structurele baten dekken ieder jaar de structurele lasten en de ramingen zijn realistisch. Als de begroting niet structureel en reëel in evenwicht is, dan moet aannemelijk zijn dat dit evenwicht uiterlijk in het laatste jaar van de meerjarenraming tot stand wordt gebracht.
- De jaarrekening en begroting zijn op tijd ingezonden. De jaarrekening vóór 15 juli van het jaar volgend op het verslagjaar en de begroting vóór 15 november van het jaar voorafgaand aan het begrotingsjaar.

Preventief toezicht is de uitzondering en wordt ingesteld als niet voldaan wordt aan het criterium structureel en reëel evenwicht. Preventief toezicht kan ook worden ingesteld als niet is voldaan aan de wettelijke inzendtermijnen. Overschrijding van die termijnen leidt in beginsel ook tot preventief toezicht, ook voor een financieel gezonde gemeente.

Preventief toezicht betekent dat de begroting en de daaropvolgende wijzigingen eerst moeten worden goedgekeurd door Gedeputeerde Staten, voordat deze kunnen worden uitgevoerd. Zolang de begroting niet is goedgekeurd, mag de gemeente in beginsel geen verplichtingen aangaan of uitgaven doen, zonder voorafgaande toestemming van Gedeputeerde Staten. Voor een controlerend accountant van een gemeente, zal het oordeel van de provinciaal toezichthouder ook relevant zijn bij de oordeelsvorming over de continuïteit.

5 Verantwoordelijkheid accountant

Op welke wijze de accountant inspeelt op de geschiktheid van de door het college gehanteerde en onderbouwde veronderstellingen voor het opvangen van financiële risico's in relatie tot de financiële positie, is een kwestie van professionele oordeelvorming en wordt aangepast aan de specifieke omstandigheden en complexiteit van de controle. Bij een verhoogd risico dat de financiële positie niet toereikend is om de financiële risico's op te vangen, zijn redelijkerwijs meer werkzaamheden noodzakelijk.

De werkzaamheden kunnen bestaan uit een mix van:

- Het uitvoeren van een risicoanalyse gericht op het risico dat er gerede twijfel bestaat over de mogelijkheden om de financiële risico's vanuit de reguliere exploitatie en onverwachte tegenvallers financieel op te vangen. Standaard 570 geeft diverse voorbeelden van relevante gebeurtenissen of omstandigheden die hierbij een rol spelen.
- Het kennisnemen van de analyse in de paragraaf weerstandsvermogen en risicobeheersing. Hierbij dient ook overwogen te worden of deze paragrafen alle relevante informatie bevatten, gegeven de kennis die de accountant vergaard heeft in het kader van de controle van de jaarrekening. Ten slotte het bevragen van het college over de belangrijkste veronderstellingen en uitgangspunten.
- Het kennisnemen van de meerjarenbegroting in relatie tot de ontwikkelingen in de sector.
- Het kennisnemen van het oordeel van de financieel toezichthouder of de begroting van de gemeente structureel en reëel in evenwicht is.
- Het vaststellen dat de volgens het BBV verplichte financiële kengetallen in lijn liggen met de gangbare normen.
- Het bevragen van het college over de aanwezige kennis over financiële risico's en de mogelijkheden om deze op te vangen in het kader van de reguliere exploitatie. En ook het verkrijgen van inzicht in de gebeurtenissen of omstandigheden, na de periode waarvoor het college de bovenstaande beoordeling heeft gemaakt.
- Het uitvoeren van aanvullende werkzaamheden als op basis van de risicoanalyse en de evaluatie van de beoordeling door het college, gebeurtenissen of omstandigheden zijn geïdentificeerd die kunnen leiden tot gerede twijfel over de continuïteit.
 - Het indien nodig uitvoeren van aanvullende werkzaamheden die in het bijzonder betrekking hebben op het evalueren van de plannen van het college voor toekomstige maatregelen en de analyse van prognoses. Ook vraagt de accountant het college om een schriftelijke bevestiging van de plannen en de haalbaarheid daarvan.
 - Het vaststellen dat als er sprake is van een onzekerheid van materieel belang (gerede twijfel) of er sprake is van een adequate toelichting voor de:
 - relevante gebeurtenissen of omstandigheden die hiertoe hebben geleid;
 - plannen van het college
 - gerede twijfel. Ook bij een onzekerheid die niet van materieel belang is, dient de

accountant vast te stellen dat de toelichting adequaat is.

- Het evalueren of voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen voor de conclusie en veronderstellingen van het college, voor het opvangen van financiële risico's in relatie tot de financiële positie.
- Als sluitstuk van de controle communiceert de accountant over de bevindingen met de gemeenteraad. Ook kan de accountant een toelichting geven in een auditcommissie.

6 Vereisten controleverklaring

De mate van detail in de controleverklaring is een kwestie van professionele oordeelvorming. De accountant past deze aan de specifieke omstandigheden en complexiteit van de controle.

In overeenstemming met paragraaf 29A/A41A van Standaard 700 kan de accountant de volgende omschrijving opnemen:

- de aangelegenheden die aandacht vereisten bij de controle;
- een verwijzing naar eventuele toelichtingen in de financiële overzichten;
- een kort overzicht van de uitgevoerde werkzaamheden;
- een indicatie van de uitkomst van de werkzaamheden van de accountant;
- belangrijke waarnemingen met betrekking tot de aangelegenheid (i.c. continuïteit).

Of een combinatie van deze elementen. De accountant heeft de mogelijkheid om in verkorte vorm te rapporteren, wanneer er geen sprake is van gerede twijfel. De accountant kan overwegen om in deze beschrijving op te nemen dat is kennisgenomen van de beoordeling van de begroting door de toezichthouder.